



CELSO ALBANI ABREU ABDALA

O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientador Prof. Mauricio Muriack.

Brasília

2018

CELSO ALBANI ABREU ABDALA

O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientador Prof. Mauricio Muriack.

Brasília

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me concedido forças para executar essa longa jornada que se encerra com o presente trabalho.

Em segundo lugar agradeço a minha família por ter prestado todo apoio necessário durante todo curso e pelos inúmeros momentos de dificuldade que me ajudaram a superar.

Agradeço ao Professor Mauricio Muriak pela paciência, atenção e presteza no auxílio às atividades e discussões para finalização do presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Agradeço também a todos os professores, coordenadores e funcionários do Uniceub que contribuíram de forma direta ou indireta para minha formação.

RESUMO

O objetivo da presente pesquisa é tentar compreender os aspectos da guerra fiscal entre estados, no âmbito do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, partindo de uma breve análise jurídica deste imposto e os princípios constitucionais que lhe são aplicáveis, traçando o perfil deste tributo em relação a sua ligação com a guerra fiscal, analisando o fato gerador desta guerra e seus efeitos práticos no orçamento público dos entes federados, de curto médio e longo prazo. Esse trabalho versa sobre soluções tomadas pelos Estados que a muito tempo são aplicadas para alavancar o desenvolvimento dos mesmos em detrimento do desenvolvimento nacional. Reconhecendo os agentes beneficiários bem como os prejudicados desta guerra, analisando o entendimento jurisprudencial sobre o tema bem como outras soluções adotadas pelo poder legislativo e executivo sobre o tema, observando os aspectos de desenvolvimento regional dos Estados, aliadas ao desenvolvimento nacional e assim chegar a um consenso para superar os desafios continentais do Brasil.

Palavras Chave: ICMS, Guerra Fiscal, Proposta de Sumula Vinculante nº 69, LC 160/2017.

ABSTRACT

The present research intends to understand the aspects of the fiscal war between the states, within the scope of the Tax of Circulation of Goods and Services - ICMS, from a brief legal analysis of this tax and the constitutional principles that are applicable to it, To elaborate the profile of this tax in relation to its link with the fiscal war, analyzing the fact that it has generated this war and its practical effects in the public budget of the federated institutions in the short, medium and long term. This work deals with the solutions adopted by the states, which have been applied for a long time to boost their development to the detriment of national development. Recognizing the beneficiary agents as well as those harmed by this war, analyzing the jurisprudential understanding on the subject and also the other solutions adopted by the legislative and executive power on the subject, observing the regional development aspects of the states, allied to the national development, arriving a consensus to overcome the continental challenges of Brazil.

Keywords: ICMS, Tax War, Proposal of Obligatory Summula n.º 69, LC 160/2017.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS.

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CONFAZ – Conselho Nacional Fazendário

CAMEX- Câmara de Comércio Exterior

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ- Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 CARACTERÍSTICAS DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	8
1.1 A IGUALDADE JURÍDICA DOS ESTADOS MEMBROS	11
1.2 O ICMS EM FACE A GUERRA FISCAL	12
1.3 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	17
2 A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO ESTADUAL.....	21
2.1 GUERRA FISCAL DAS IMPORTAÇÕES	25
2.2 O IMPACTO NO ORÇAMENTO NACIONAL.....	28
2.3 ADEQUAÇÃO DO CONFAZ AS MATRIZES DA DEMOCRACIA.....	31
3 SOLUÇÕES PARA GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS.....	33
3.1 A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69	36
3.2 LEI COMPLEMENTAR 160/2017	40
4 CONCLUSÃO.....	46
BIBLIOGRAFIA	48

INTRODUÇÃO

O ICMS é a receita principal dos Estados Federados, e vem sendo cada vez mais protagonista no âmbito da guerra fiscal entre Estados, esse conflito tem como principal meio a concessão de benefícios e incentivos, que são feitos de forma unilateral pelos Estados, reagindo como forma de defesa os outros Estados acabam por repetir a mesma forma de concessão de benefícios, com isso acontece uma concorrência entre Estados, onde ganha aquele que mais tem condições de dar esses incentivos, assim atingindo principalmente o contribuinte e o próprio Estado, pois quanto todos cedem poucos ganham e esse fato vem a contribuir fortemente para o desequilíbrio nas contas dos Estados, que por falta de receita deixam de investir em políticas públicas de infraestrutura e desenvolvimento regional e é em tempos de crise é que se percebe com mais nitidez os efeitos do desequilíbrio fiscal no Brasil, é notória a dependência que os Estados tem da União, e passando analisar as receitas dos Estados, encontramos dentre outros causadores deste desequilíbrio a guerra fiscal, que dentre outros efeitos que serão estudados adiante, tem como principal efeito o impasse ao desenvolvimento nacional como veremos a diante. Este trabalho não terá como objeto a análise de um Estado em específico, buscaremos analisar os aspectos gerais, em âmbito nacional, pois o intuito e entender e explicar os prejuízos nacionais desta guerra, pode ser que venha a ser estudado algum caso de um Estado ou outro, porem será com intuito estritamente exemplificativo.

Esse trabalho versará sobre soluções tomadas pelos Estados que a muito tempo são aplicadas para alavancar o desenvolvimento dos mesmos em detrimento do desenvolvimento nacional, na década de 1990 a guerra fiscal começou aparecer de forma mais nítida no cenário brasileiro, quando a política do Estado Liberal ganhou maior evidência nacional, sobretudo com a maior autonomia dos estados em matéria tributária. Pretende-se apresentar a guerra fiscal do ICMS de modo geral e expositivo, partindo do estudo do referido tributo, para melhor compreender sua importância no cenário nacional, reconhecendo os agentes beneficiários bem como os prejudicados desta guerra, analisando as propostas de reforma tributária em tramite no Senado Federal e outras propostas discutidas entre doutrinadores e especialistas do Direito tributário, financeiro orçamentário.

1 CARACTERÍSTICAS DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

O presente capítulo tem como função explicar algumas questões essenciais para o melhor entendimento do objeto em questão, e com isso deve-se entender o surgimento do federalismo fiscal no Brasil e sua consolidação.

Segundo Gilmar Mendes

[...]O federalismo tem as suas primeiras origens nos Estados Unidos. Surgiu como resposta à necessidade de um governo eficiente em vasto território, que, ao mesmo tempo, assegurasse os ideais republicanos que vingaram com a revolução de 1776. Para garantir a independência então conquistada, as antigas colônias britânicas firmaram um tratado de direito internacional, criando uma confederação, que tinha como objetivo básico preservar a soberania de cada antigo território colonial [...]. (2014, p. 802)

As deliberações dos Estados Unidos em congresso nem sempre eram cumpridas, e havia dificuldades na obtenção de recursos financeiros e humanos para as atividades comuns, dentre outras dificuldades, as deliberações no congresso, na prática, acabavam por ter eficácia de meras recomendações, ou seja, a confederação estava debilitada e não atendia às necessidades de governo eficiente comum do vasto território recém – libertado. O propósito de aprimorar a união entre os Estados redundou na original fórmula federativa, inscrita pela Convenção de Filadélfia de 1787 na Constituição elaborada, conforme se vê do próprio preâmbulo da Carta, em que se lê “nos, o povo dos Estados Unidos, a fim de formarmos uma União mais perfeita...”¹ E assim os antigos Estados Soberanos confederados deixaram de ser soberanos, mas conservaram a sua autonomia, entregando a uma nova entidade, a União, poderes bastantes, para exercer tarefas necessárias ao bem comum de todos os Estados reunidos, e assim passaram a compor a vontade da União, por meio de representantes no Senado.²

Para Gilmar Mendes

[...] O Brasil é uma República, formada pela união indissolúvel do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme o art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil, fato esse afirmado no art. 18, prescrevendo que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil

¹ MENDES, Gilmar Ferreira , Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco .- 9.ed.rev. e atual.- São Paulo: Saraiva, 2014 p.802

² Idem

compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.

A Constituição Federal atua como fundamento de validade das ordens jurídicas parciais e central, ela confere unidade à ordem jurídica do Estado Federal, ou seja, a Federação gira em torno da Constituição Federal, que é o seu fundamento jurídico e instrumento regulador [...] (2014, p. 803)

O pacto federativo é um dos princípios de mais relevância acolhido pela constituição, pois se trata de um princípio com função norteadora para demais normas vigentes no ordenamento jurídico e com isso é posto pelo poder constituinte originário como *clausula pétrea*, nos termos do artigo 60, §4º, I da CF/8, *in verbis*:

Art. 60 –(...)

§4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado.

Ou seja, é um princípio que não pode ser suprimido por lei ou por emenda constitucional.

Segundo Ministro Sepúlveda Pertence, a Constituição Federal deve ser rígida e que o princípio federalista deve ser cláusula pétrea, para prevenir que a União possa transformar a Federação em Estado unitário³

Um Estado Federal se forma a partir da fusão de vários Estados, que cedem sua soberania e favor da união, com intuito de formar um governo central de poder para imprimir unidade de atuação quando preciso, no entanto, não perdem suas características, mantem sua autonomia, capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração⁴.

O texto constitucional confere autonomia a cada um dos entes políticos, sendo a União e os Estados membros com competências distintas em suas atuações, de acordo com Geraldo Ataliba,

[...] Federação implica igualdade jurídica entre União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes [...] (Ataliba, 1980, pp. 9-10)

³ Voto do relator da ADI 2.024 (DJ de 1º 12-2000), “em que se refere à rigidez da Constituição Federal total, e à garantia de sua efetividade por um mecanismo eficaz – ao que parece, universalmente, de caráter jurisdicional – dedicado ao controle de constitucionalidade, perante ela, das normas do ordenamento central e dos ordenamentos territorialmente descentralizados”

⁴ PEREIRA, Fábio Franco. A Federação no Constitucionalismo Brasileiro. 2005. 213 f. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.p.194.

Competência tributária é a aptidão de introduzir normas no ordenamento jurídico, conseqüentemente é aptidão de criar tributos, descrevendo sua hipótese de incidência em seus aspectos material, temporal e espacial, para Paulo de Barros Carvalho,

“Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo, opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.”⁵ O eminente autor aponta que a competência tributária “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Os artigos 145 e 155 da Constituição Federal, conferem ao Estados e ao Distrito Federal competências próprias e autoridades legislativas, executivas e judiciais,

Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...]

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

Michel Temer resume estas noções nos seguintes termos:

[...] aos Estados compete, residualmente, dispor sobre matéria administrativa (seus servidores e a organização da Administração Pública local). Entre essa matéria elenca-se a financeira. Também compete aos Estados a disposição sobre seus agentes políticos (definição de responsabilidades etc.), Mas, ao lado das residuais, o Estado ainda é senhor de competências expressas, competências em comum, competências concorrentes e competências suplementares. “ São expressamente conferidas aos Estados as competências tributárias, [...] (Temer, 2012, pp. 88-89)

Fica claro que a permissão de tributar o ICMS possui caráter nacional, e com isso o constituinte decidiu por bem disciplinar por Lei Complementar, Convênios e Resolução do Senado, “diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo território Brasileiro” dirigidos aos titulares da competência que serão obrigados a observá-los⁶

⁵ In Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, p.221-222.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal.

O Sistema federal representa um arranjo institucional com capacidade de organizar elementos ora cooperativos ora competitivos, e nessa ambiguidade de tarefas consegue busca equacionar a natureza que envolve o relacionamento entre entes Federados.

O novo formato institucional que se concretizou com a Constituição de 1988 foi um divisor de águas, e representou o desmonte do antigo modelo autoritário centralizador e assim novo formato buscou rearticular o pacto federativo, com mecanismos de redistribuição de recursos e poder, começou então um movimento de federalismo competitivo.

1.1 A IGUALDADE JURÍDICA DOS ESTADOS MEMBROS

Já foi visto que os Estados membros são juridicamente iguais entre si, independente de extensão territorial, população ou capacidade financeira, todos possuem os mesmos direitos e deveres e assim participam de igual forma na construção das diretrizes nacionais, segundo Roque Antônio Carrazza:

[...] Nenhum estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazerem ou deixarem de fazer alguma coisa. Todos encontram o *respaldo de validade* de seus atos diretamente na Magna Carta. Militam em desacerto os juristas que, entendem ser o Estado de São Paulo mais importante que o Estado do Piauí. Sob a óptica do Direito, ambos são iguais, posto que econômica ou politicamente não sejam [...] (Carraza, 2013, p. 181)

Ainda sobre a autonomia dos Estados salienta o autor que:

[...] Do mesmo modo, aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros. Sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências (da União, de outros Estados, dos Municípios, do Distrito Federal, de autarquias, de grupos econômicos etc.) prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Constituição da República conferiu a cada um deles o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão [...] (Carraza, 2013, p. 182)

Roque Antônio Carrazza, faz questão de ressaltar que a Carta Magna estruturou o País sob forma de Federação e assim repartiu as competências legislativas e tributárias entre os entes federados, e adverte que o Brasil não é um Estado Unitário e por isso a faculdade de criar tributos não se estende apenas ao *Ente Central*.⁷

A Constituição Federal de 1988 foi um divisor de águas que representou o desmonte do antigo modelo autoritário centralizador no período do regime militar e com isso provocou diversas transformações na sociedade Brasileira, o novo formato institucional buscou rearticular o pacto federativo, de modo a redistribuir recursos e poder, que foram centralizados com regime anterior. A inovação trazida pela nova Constituição para os entes federados reside no fato de os estados poderem usar sua autoridade para fixar autonomamente as porcentagens do ICMS, o qual constitui a base da receita estadual.

1.2 O ICMS EM FACE A GUERRA FISCAL

O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, era chamado de apenas de ICM, pois não incidia sobre os serviços de transporte e comunicação, o ICM veio substituir o antigo IVC, Imposto sobre Vendas Mercantis criado em 1934 pela Lei Maior vigente na época, e desde este imposto era atribuído aos Estados membros a competência para arrecadar e instituir este tributo. O IVC teve origem no modelo Francês e Alemão na década de 1910, e teve como referência ao TVA europeu e ao IVA da América Latina, a constituição Federal de 1934 entendeu também que a aplicação do imposto deveria incidir aos produtores, na constituição de 1946, em seu artigo 19, foi estabelecido que as vendas e consignações por comerciantes e produtores inclusive industriais, deveriam ser isentas, desde que observada a definição em lei Estadual.

Com a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional 16/1965, se instituiu a não cumulação com a finalidade de auxiliar o restabelecimento e equilíbrio da ordem econômica, sobre esse fato Aliomar Baleeiro diz que:

⁷ Carrazza, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª Ed, Malheiros Editores, 2013, pp182.

[...] o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a reforma Constitucional nº18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; [...] A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda América Latina [...] (2010, p. 368)

Com a Constituição Federal de 1988, ficou confirmado que o princípio da não cumulatividade veio com intuito de reduzir a carga tributária que onerava demasiadamente o contribuinte, veio assim como uma garantia constitucional com o compromisso de alavancar o desenvolvimento da nação, e assim veio a ser observada junto com os princípios da livre concorrência e livre iniciativa, assim organizando e equilibrando a ordem econômica nacional. Com esse princípio definitivamente pacificado e assegurado na constituição, ficou estabelecido que o legislador infraconstitucional não poderia dificultar a aplicação do mesmo, pois não poderia ser de forma diferente, caso viesse alguma lei infraconstitucional contrariando esse princípio, logo seria totalmente inconstitucional.

Em 13 de setembro de 1996 foi editada a chamada “Lei Kandir”, Lei complementar de nº87, que em seu Artigo 2º elencou que o ICMS passaria a incidir sobre:

Art.2º O imposto incide sobre:

I-Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
 II-Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 III-Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 IV-Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 V-Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Passou também a incidir sobre:

§1º O imposto incide também:

I-Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade; (Redação dada pela LC 114/2002)

II-Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III-Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou a industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizando o adquirente.

A Lei Kandir, de um modo geral veio para inovar em termos de regulamentação do ICMS, e mesmo assim o ICMS ainda está em constante alteração, e sempre gerando temas conturbados a respeito deste imposto de sua aplicabilidade de acordo com cada caso concreto, relacionado a algum tipo de mercadoria ou serviço, um dos temas conturbados é a guerra fiscal entre Estados, que será analisada no próximo capítulo.

A permissão de Tributar dos entes federados vem descrita no capítulo constitucional referente ao Sistema Tributário Nacional, o eminente capítulo concedeu aos Estados e Distrito Federal a competência de tributar dentre outros o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, denominado ICMS, que dentre outros impostos de competência Estadual é de longe o de maior importância, pois possui a maior arrecadação, segundo a Comissão Técnica Permanente do ICMS, do Confaz, arrecadou em 2015⁸, mais de 398 bilhões de reais, na medida em que os outros tributos, de competência dos Estados, somados alcançaram pouco mais de 67 bilhões⁹. Com isso já se pode notar que o ICMS possui muita importância para economia dos Estados e por conseguinte importância para a Federação Brasileira como um todo.

A constituição de 1988, tem como um de sus principais objetivos a redução das desigualdades regionais¹⁰, assim dotando a União o dever de articular suas ações de modo a visar o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais¹¹, e com base nesses objetivos editou-se a Resolução nº22/89 do Senado Federal, que estabelece alíquotas diferenciadas do ICMS em razão da origem e destino da mercadoria, prevendo que, via de regra, ao estado de origem cabe a

⁸ <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>

⁹ <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>

¹⁰ Art.3º,III da CF.

¹¹ Art.43, da CF.

alíquota de 12% e ao de destino 5%, no entanto, se tratando de mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, ao estado de origem (Sul e Sudeste, menos ES) a alíquota que lhes cabe é de 7% e aos estados de destino cabe 10%, em momento posterior analisaremos detalhadamente esse procedimento adotado de tributação na origem e destino, logo pode-se notar que o federalismo Brasileiro é dotado de mecanismos cooperativos, com finalidade de suprir as desigualdades regionais que existem no vasto território Brasileiro.

Muitos Estados, no intuito de atrair investimentos privados para seu território concedem benefícios fiscais, ocorrendo dentre outros meios através das isenções tributárias que será o objeto de estudo a seguir.

[...]. De fato, quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação, diminui-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante [...] (Carraza, 2013, p. 984)

José Souto Maior Borges assinala que o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar.¹²

Importante ressaltar que assim como o poder de tributar, o poder de isentar está sujeito ao crivo do princípio da legalidade, pois da mesma forma que o Art. 5º, II e 150, I da CF/88, estabelece que é vedado aos entes federados instituir ou aumentar tributos, sem lei anterior que estabeleça, no plano infraconstitucional, o CTN, prevê em seu artigo 97, que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Ou seja, sendo estas hipóteses de exclusão, suspensão e extinção uma forma de isenção.

Para Rubens Gomes de Sousa, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”¹³

Roque Antônio Carraza vê a isenção tributária em duas formas, a de isenção como dispensa legal do pagamento do tributo e de isenção como hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada.¹⁴

¹² José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 2ª ed, São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p2.

¹³ (Compendio de Legislação Tributária, ed. Póstuma, São Paulo, resenha Tributária, 1975, p.97)

As isenções poderão ser transitórias ou permanentes, as transitórias são aquelas que possuem um prazo certo para vigorar, as permanentes por sua vez, só possuem prazo certo para começar, com tempo de vigência indeterminado, podem elas serem concedidas com caráter condicional ou incondicional, sendo a isenção condicional encarregada de uma contraprestação, sobre a isenção condicional, diz Antônio Roque Carrazza que:

[...] As isenções condicionais também são chamadas bilaterais ou onerosas, por que, para serem fruídas, exigem uma contraprestação do beneficiário. Ele é que deve decidir se vale, ou não, a pena fruir desta vantagem. Bastará, para tanto, que preencha, ou não, os requisitos apontados na lei isentiva [...] (Carrazza, 2013, p. 1018)

Estas isenções podem ser concedidas por meio de lei ordinária, lei complementar e por tratado internacional devidamente assinado e ratificado e promulgado, pode também ser concedida por decreto legislativo Estadual ou do Distrito Federal em matéria de ICMS, que é o imposto objeto do presente estudo. A competência para isentar é exercida pelos mesmos competentes a tributar, segundo Roque Antônio Carrazza,

[...] Em rigor a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e o averso de uma mesma moeda. Ou, dito de outro modo (menos metafórico), se só a lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar, (esta, pelo menos é a regra geral) [...] (Carrazza, 2013, p. 1002)

Isenções Concedidas por meio de decreto legislativo estadual ou distrital (ICMS)

A constituição federal em seu artigo. 155, §2º, XII, “g”, cuida do referido assunto aludindo que, “ XII, cabe a lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados” ou seja, fica claro pela letra do artigo que, a lei complementar deverá dispor sobre a deliberação e a forma que serão concedidas estas isenções.

Argos Campos Ribeiro Simões, sobre as isenções como forma de benefícios, define um benefício fiscal como:

¹⁴ Carrazza, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª Ed, Malheiros Editores, 2013, pp988-983..

[...] Assim, concluímos que para considerar um determinado incentivo concedido como benefício fiscal, deve sua aplicação redundar obrigatoriamente em efetiva redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, seja através de uma concessão de isenção, seja através da concessão de créditos presumidos (dedutíveis efetiva ou potencialmente de débitos futuros), seja através de quaisquer outros incentivos ou favores fiscais [...]. (2011, p. 93)

A lei complementar nº 24 de 1975, visa regular estas isenções, que são feitas por decreto legislativo e ratificadas pelo convênio que é formado por membros de cada unidade da federação e assim formam o que conhecemos por Conselho Federal de Administração Fazendária, o CONFAZ, que é criado pela eminente lei complementar supracitada. Para estes decretos serem ratificados por este convenio, é preciso a aprovação de todos os membros deste, ou seja, se uma unidade da federação não aprovar, o referido decreto legislativo Estadual com seu objeto de isenção não será aprovado e conseqüentemente não poderá produzir seus efeitos.¹⁵

1.3 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O ICMS deve-se sujeitar ao princípio da não-cumulatividade, que, com a Constituição de 1988, foi caracterizado como um princípio base referente ao ICMS e portanto não pode ter seu alcance limitado nem anulado por normas infraconstitucionais, essas características estão elencadas no art. 155, §2º, I e II da Constituição Federal:

Art. 155- Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I-será não-cumulativo, compensando –se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II-a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a)Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

¹⁵Lei Complementar nº24/ 1975 Art.1º e 8º.

b)Acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores. (...)

Pelo princípio da não-cumulatividade, o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela conhecida alta carga tributária Brasileira, se trata de um sistema de abatimento, um mecanismo de deduções que gera um ICMS não cumulativo, basta que tenha incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

A não-cumulatividade, através da compensação, atua, após a quantificação do montante de imposto que o contribuinte deve ao Estado por ter praticado operação ou prestações que a lei considera como necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador do tributo.¹⁶

Exemplificando:

Supondo que uma indústria de roupas comercialize calças jeans por ela produzidas no valor de R\$1.000,00 para uma empresa atacadista e , esta empresa atacadista de roupas por sua vez, revenda estas mesmas mercadorias para um estabelecimento varejista por R\$1.500,00 que, por sua vez, faça a comercialização destes produtos para consumidores finais apurando um valor de R\$2.000,00. Supondo que em todas estas etapas de comercialização indústria- atacado – varejo- e consumidor final a alíquota do imposto seja de 18% (operação interna), apurando o imposto devido em cada etapa e deduzindo o valor pago na operação anterior teríamos o seguinte:

- a) Operação da indústria para o atacado: cálculo do imposto devido pela indústria na sua operação de saída, valor da operação R\$1.000,00, imposto devido: $18\% \times R\$1.000,00 = R\$180,00$
- b) Operação da empresa atacadista para a empresa varejista: cálculo do imposto devido pelo estabelecimento atacadista, valor da operação (atacadista para varejista) R\$1.500,00, imposto devido : $18\% \times R\$1.500,00 = R\$270,00$ (-) dedução – imposto pago na operação anterior R\$180,00 (-), imposto a recolher = R\$90,00
- c) Operação da empresa varejista para o consumidor final: cálculo do imposto devido pelo estabelecimento varejista, valor da operação (varejista para

¹⁶ FERREIRA, Júlio de Castilhos. ICMS: O Crédito do contribuinte. Porto Alegre: Síntese, 1993,p.36/39.

consumidor) R\$2.000,00, imposto devido: $18\% \times R\$2.000,00 = R\$360,00$ (-)
 dedução – imposto pago na operação anterior R\$270,00 (-), imposto a
 recolher = R\$90,00

Ou seja, se verifica que a apuração do valor a recolher em cada etapa da cadeia de circulação da mercadoria, se deduz o imposto pago na operação anterior realizando assim o comando constitucional do princípio da não cumulatividade.

Estes valores de ICMS a serem pagos pelos respectivos estabelecimentos podem acumular e gerar créditos ou débitos de imposto a recolher, exemplos, um contribuinte adquire mercadorias no mercado interno (dentro do Estado), recebendo créditos pelo imposto pago pelo fornecedor (remetente) calculando à alíquota de 18% e comercializa esta mercadoria para destinatários situados nos Estados da região Nordeste, com alíquotas de 7%, sendo as alíquotas de entrada e saída diferentes, após a saída desta mercadoria restaria um saldo credor de imposto não utilizado.

Outra hipótese seria, operação de saída sem o pagamento do imposto em razão de isenção ou não incidência de ICMS nas saídas, ou saídas com diferimento de imposto, ou ainda saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária¹⁷, exemplo uma indústria adquire mercadorias ou serviços em um valor total de R\$200.000,00 com imposto pago pelo fornecedor em um valor de R\$24.000,00 e essas mercadorias são empregadas em seu processo industrial, resultando em produtos finais no valor R\$300.000,00 que são totalmente exportados, operação que não tem incidência de ICMS, ou seja, nessa situação a legislação permite que o contribuinte pode manter o crédito pelas entradas, assim nesse exemplo ficaria o contribuinte com crédito de R\$24.000,00.

Esse crédito acumulado é dito gerado quando presente algumas das hipóteses previstas na legislação de regência de cada Estado, esse crédito pode ser transferido para os fornecedores deste contribuinte ou utilizado por ele próprio para que seja abatido em operações futuras, no caso dos fornecedores eles utilizam esse crédito para compensar duas próprias operações mediante a compensação tributária.

Como instrumento de desenvolvimento e proteção à economia, podem os Estados concederem créditos outorgados para determinados segmentos, como por exemplo os créditos outorgados pelo Estado de São Paulo, que são implementados

¹⁷ Inc III do artigo 71 do RICMS/2000.

no Regulamento do ICMS através de decretos, como por exemplo o artigo 112 da Lei Estadual nº 6.374/89:

Artigo 112- sempre que outro Estado ou Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

O Estado de São Paulo é um exemplo de estado que pratica com frequência vários tipos de créditos outorgados, como por exemplo o crédito outorgado para o setor de frigoríficos implementado em 1996 pelo Decreto nº 41.314/96, facultando a adoção pelo estabelecimento de frigorífico do crédito outorgado equivalente a 5% do valor de suas saídas de produtos resultantes do abate de gado bovino e suíno relativos à entrada de gado “em pé” originário de outro Estado.

Podemos citar também o crédito outorgado ao setor da indústria de alimentos, artigo 9º do anexo III do RICMS/2000 aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, segundo o referido dispositivo, as indústrias de produtos alimentícios sediadas no Estado de São Paulo, em substituição ao aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos agrícolas, energia elétrica, telecomunicação e óleo combustível utilizados no processo industrial, poderão optar por um crédito outorgado equivalente a 6,7% do valor de suas operações de saídas dos produtos listados nos incisos I a XXVIII do artigo 9º do anexo III. Todos esses produtos têm como matéria prima principal itens agropecuários, cereais, frutas, legumes, laticínios e etc.

Portanto, se vê claramente que o crédito outorgado do ICMS é um benefício fiscal opcional concedido aos contribuintes de determinado segmento econômico, geralmente se constituindo em instrumento de política econômica dos Governos Estaduais com o intuito de proteger a indústria local.¹⁸

¹⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, coord, ICMS Questões Atuais, 2007, Ed. Quarter Latin p. 255

2 A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO ESTADUAL

A guerra fiscal pode ser conceituada como a prática exacerbada de políticas fiscais para a atração de investimentos particulares, em que os Entes Federados disputam, através da concessão de benefícios fiscais, a instalação de empresas que acabam por permitir o desenvolvimento local e a geração de emprego e renda, é um conflito federativo, e no âmbito do ICMS é mantida pelos Estados Membros, onde ocorre uma disputa de isenções e benefícios fiscais. Nesta competição, os governos administrativos (municipais, estaduais ou federais) utilizam de ferramentas apelativas para tentar atrair investimentos para as suas regiões, conhecidos como incentivos fiscais.

O fácil acesso às matérias-primas, disponibilização de terrenos, isenção de alguns impostos, construção de infraestruturas da empresa com dinheiro público, entre outras medidas que atraem a instalação das empresas, são alguns exemplos de incentivos promovidos pelos governos.

A geração de empregos é uma das consequências positivas que as guerras fiscais provocam para a região que consegue atrair os investimentos, no entanto, devido aos incentivos fiscais feitos, uma grande carga tributária é perdida, fazendo com que seja a população a ter que pagar mais para cobrir esta perda.

Segundo Pulo Eduardo Ribeiro Santos, a guerra fiscal,

[...] Representam para os Estados e o Distrito Federal evidente perda de arrecadação. A concessão de benefícios sem a observância do disposto em normas de caráter nacional e a insistente busca promovida pelos Estados por novos investidores, faz com que estes, ordinariamente, abram mão de uma significativa parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços – ICMS [...]. ((coord), 2007, p. 258)

Sobre os impactos Fiscais da dinâmica regional, o Ex Governador do Mato Grosso, hoje Ministro da Agricultura, Blairo Maggi, sobre os benefícios da guerra fiscal, afirmou em 2011 no seminário de federação e guerra fiscal que:

[...] Lá no estado do Mato Grosso, se não tivéssemos entrado na guerra fiscal, não teríamos atraído grandes indústrias na transformação de proteína vegetal para proteína animal, gerando milhares de empregos nas pequenas cidades do estado do Mato Grosso. Gerando uma classe média que vai ao supermercado, que vai a loja, que consome e que tem dinheiro. Aqueles que trabalham nas fazendas não são os mais importantes no comércio.

Quem é mais importante no comércio são aqueles que trabalham nas fábricas, nas empresas de suínos e aves. Aqueles que acham que a guerra é ruim, eu falo o seguinte: a guerra fiscal é muito boa, pelo menos para aqueles que não tem nada e que devem fazer alguma coisa [...] (2011, p. 43)

Sobre as dificuldades de desenvolvimento de seu Estado ele diz:

[...] O Brasil não é um país pequeno. O Brasil não é uma França, o Brasil não é Espanha. O Mato Grosso está de 1.500 a 1.700 quilômetros dos portos Brasileiros. Se quisermos sair pelo Pacífico, pela Bolívia, são 1.700 quilômetros. Se quisermos ir lá pela terra do governador Tião Viana, são 3 mil quilômetros. Se quisermos sair pelas hidrovias do Norte, são mil quilômetros de estrada e mais 1.500 quilômetros de navio ou de barcas. Se quisermos vir para o Porto de Paranaguá, são mais 1.700 quilômetros. Então, como eu levo uma indústria para uma região dessa? Só na conversa? Não, na conversa não vai. É preciso incentivo, ajuda. Aí sim faremos uma coisa diferente para nosso país [...]. (2011, p. 44)

Ao analisar a exposição do ex Governador, é fácil notar que o grande problema para o desenvolvimento regional é a falta de infraestrutura, e a falta de recursos Estaduais para tamanhas obras, e a inércia da União sobre as grandes obras de infraestrutura como ferrovias, Rodovias, portos e aeroportos deixa o Estado apenas com os incentivos fiscais como ferramenta de atração de desenvolvimento e isso agrava ainda mais a guerra fiscal.

No cenário empresarial, também ocorre distorções, pois para se obter esses benefícios as empresas precisam investir nas instalações de novas unidades e se comprometerem em gerar empregos para região, e por meio do cumprimento desses requisitos, o Estado indiretamente acaba beneficiando aquelas empresas que tem mais força financeira, e na medida que essas grandes empresas ganham esses incentivos, acabam por meio direto e indireto obtendo vantagem concorrencial perante as outras empresas menores que atuam na mesma atividade, sobre esse assunto Dulci explica que:

[..]Os efeitos sobre o cenário empresarial também são consideráveis. As principais vencedoras da guerra fiscal são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos. As grandes empresas nacionais arranjam-se, pelo volume de vendas internas, mas perdem relativamente se não receberem incentivos. Já os micro e pequenos empresários perdem em competitividade de seus concorrentes dos estados que adotam esquemas de incentivo. Estabelece-se uma situação de franca desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem a considerar muito alta (porque mal distribuída), queixando-se ainda dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação. Nesse sentido, não

surpreende o avanço da economia informal, que corresponde a fatia substancial das atividades econômicas no Brasil [...] (2002, p. 3)

Sobre os benefícios em matéria de ICMS, a Constituição Federal estabelece, que incentivos e benefícios fiscais somente podem ser concedidos quando observadas as normas contidas em Lei Complementar, conforme disciplina o artigo 155, inciso XII, “g” da Constituição, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...);
II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(...);
§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(...)
XII- cabe à lei complementar:(...);
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

A lei complementar nº87/96 (Lei Kandir) não fixou as regras para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, portanto vigem ainda as regras previstas na Lei Complementar nº24/75, sobre o referido assunto a lei estabelece em seu artigo primeiro, *in verbis*:

Art. 1º- As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Parágrafo Único – O disposto neste artigo também se aplica:(...);
à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros – fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus

Portanto essa norma veda qualquer tipo de favor fiscal, direto ou indireto que possa reduzir ou eliminar o ônus inerente ao pagamento do ICMS, caso não esteja de acordo com convenio celebrado no âmbito no CONFAZ¹⁹, esses Convênios são

¹⁹ Compete ao Conselho, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como:

a - Promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

celebrados em reuniões com representantes de todos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal, onde para a instalação dessa reunião é necessário a presença da maioria das Unidades da Federação, sendo necessário para a aprovação de algum desses benefícios a decisão unânime dos Estados – Membros, conforme previsto na LC 24/75, portanto o mencionado convenio é requisito para que aconteça a concessão desses mencionados benefícios na forma legal dentro do correto processo legislativo. No entanto, em muitas das vezes as Unidades da Federação concedem esses benefícios de forma unilateral, não respeitando o devido processo de aprovação em convênio no âmbito do CONFAZ.

Para os Estados que concedem esses benefícios, sem a observância do mencionado procedimento, incorrem em severas consequências, previstas no Art. 8º da eminente Lei Complementar nº24/78, *in verbis*:

Art.8º - A inobservância dos dispostos desta Lei acarretará cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único – As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e LX do art.21 da Constituição Federal

Com isso se vê, que na norma jurídica supracitada, os Estados membros possuem instrumento legal para, eventualmente, requerer junto ao Poder Judiciário o reconhecimento da nulidade do benefício fiscal concedido de forma unilateral por outro Estado.

No entanto, ao invés de resolver o conflito em esfera judicial, os Estados utilizam outra forma para resolver o conflito, que é não reconhecer o crédito fiscal representado pelo imposto destacado na nota fiscal de mercadoria adquirida de contribuinte situado em outro Estado, autor desse benefício feito de forma unilateral, e com isso ocorre a restrição ao crédito de ICMS, e nesse cenário, o ônus recai sobre o consumidor (contribuinte) que adquiriu um tipo de mercadoria contando com

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>

o aproveitamento do crédito de ICMS, e ao se deparar com esse conflito, vai ser a parte que não receberá de volta seu crédito.

A guerra fiscal no âmbito estadual não se limita apenas a esse tipo de ação, ocorre também de outras formas, uma das mais nocivas é a guerra fiscal das importações, que será objeto de estudo no próximo capítulo.

2.1 GUERRA FISCAL DAS IMPORTAÇÕES

O Objeto de análise deste tópico analisa a incidência do ICMS na importação de bens, importações realizadas por empresas importadoras que sem que os bens circulem fisicamente por seu estabelecimento, logo os transferem em nova operação mercantil, a terceiros com sede em Estados distintos.

O sujeito passivo do ICMS Importação, de acordo com a CF, é o importador, porém alguns Estados, com base na LC 87/96, têm exigido seu recolhimento na localidade na qual se deu a entrada física do bem, independentemente da localidade do estabelecimento do importador, diante disso se tem a exigência do ICMS por vários Estados inerentes a mesma importação, levando os importadores se perguntar a cada nova operação onde devem recolher o imposto.

Essa questão vem sendo calorosamente debatida nas esferas administrativas, judicial e doutrinária, principalmente pelos seguintes fatores, a) a busca pelos Estados por novas fontes de arrecadação, b) necessidade dos contribuintes em minimizarem seus custos operacionais e tributários.

Também conhecida como “guerra dos Portos”, se caracteriza pela concessão de incentivos fiscais-financeiros com a finalidade de atrair empresas importadoras de produtos estrangeiros, de forma a que o desembaraço aduaneiro destes produtos importados ocorra em seu território.

No caso da guerra dos Portos, a mercadoria importada não sofre qualquer processo de industrialização no estado do importador, servindo apenas de mera passagem, de ponto de importação para posterior remessa a outro estado.

Tal como nas guerras fiscais em geral, na guerra dos Portos a concessão de incentivos fiscais não tem uma única forma, ora se caracteriza, pura e simplesmente,

pela diminuição da alíquota do ICMS, ora se tem forma mais complexas de incentivos, como o financiamento subsidiado.

Para tentar solucionar a guerra dos Portos, o Senado Federal aprovou a Resolução nº 13, de 2012²⁰, que unificou a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior em 4% (quatro por cento).

Todavia, apesar da aprovação da Resolução, alguns estados “adaptaram” seus incentivos à Resolução²¹. A título de exemplo pode-se citar o Decreto nº 3.174-R (DOE de 17/12/2012) do Espírito Santo que prevê o financiamento do “valor equivalente a três por cento da operação de que decorrer a saída das mercadorias do estabelecimento importador, correspondente a setenta e cinco por cento do imposto recolhido, nas operações com alíquota do ICMS igual a quatro por cento”.

A par destas “adaptações”, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo ajuizou a ADI²²nº 4.858 no STF contestando a constitucionalidade da Resolução nº 13/2012, afirmando que, ao fixar alíquotas interestaduais, o Senado Federal criou normas destinadas à proteção da indústria nacional invadindo a competência do Congresso Nacional para tratar do tema mediante deliberação de suas duas casas²³.

Também afirmou que não compete ao senado criar classes de alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços, com o objetivo de atingir

²⁰ O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)

²¹ Paper da Ernst & Young Terco. guerra dos Portos. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/\\$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2014.

²² ADI 4858, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski

²³ a) A pretexto de fixar alíquotas interestaduais, o Senado Federal, na verdade, criou normas destinadas à proteção da indústria nacional, invadindo a competência do Congresso Nacional para tratar do tema, mediante deliberação de suas duas Casas. Ademais, cuidando-se de normas que interferem com a concessão de incentivos fiscais pelas unidades federadas e implicam a definição de sujeitos passivos e fatos geradores das novas alíquotas do ICMS, a deliberação bicameral só poderia ser exteriorizada por lei complementar

outra finalidade²⁴, e que o Senado contrariou o critério constitucional de seletividade e as normas ao estabelecer alíquotas seletivas de ICMS levando em conta a origem de bens e mercadorias²⁵ e que a resolução não possui densidade normativa suficiente para sua auto aplicação e por isso o Senado delegou a órgãos do poder executivo, (CONFAZ e CAMEX) competência que nem se quer o próprio Senado possui²⁶.

O Senado Federal intimado a prestar informações esclareceu que, a menção alíquotas no plural tem o significado de conferir ao Senado Federal ampla liberdade no tratamento da matéria e afirma que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu em diversos precedentes a competência reservada desta casa para a fixação de alíquotas do ICMS e justifica que os dispor sobre alíquotas mínimas e máximas busca minorar os efeitos da guerra fiscal.

Esclarece também que o imposto é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria do bem ou serviço (art. 155, §2º, inc.X, alínea a, da CF) ou seja, o efetivo importador e que a previsão constitucional pretende evitar o favorecimento exclusivo dos estados portuários, por onde necessariamente ingressam os bens, mercadorias e serviços. Afirma que a derrota na arena política não constitui fundamento legítimo para propositura de ação direta de inconstitucionalidade. E que foi atribuído ao CONFAZ foi a possibilidade de fixação de critérios e procedimento para certificação do conteúdo de importação e que não lhe cabe alterar a definição do instituto ou a alíquota expressamente contemplada pela resolução e o mesmo se aplica a atribuição da CAMEX²⁷

Importante destacar que a redução da alíquota para 4%, além de não acabar com a guerra dos Portos, apenas diminui a margem de manobra dos Estados.

²⁴ b) compete ao Senado Federal estabelecer alíquotas interestaduais aplicáveis linearmente às operações e prestações sujeitas ao ICMS, com a finalidade de determinar a parcela do imposto cabível aos Estados de origem e destino, de forma a operacionalizar o sistema de repartição constitucionalmente previsto, que se baseia exatamente no percentual da referida alíquota. Não compete ao Senado criar classes de alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços, com o objetivo de atingir outras finalidades.

²⁵ c) O Senado Federal estabeleceu alíquotas seletivas do ICMS levando em conta a origem de bens e mercadorias, contrariando o critério constitucional de seletividade e as normas – inclusive internacionais – que impedem a discriminação entre produtos nacionais e importados.

²⁶ d) A resolução não tem densidade normativa suficiente para que suas disposições sejam autoaplicáveis e, por isso, delegou competência – que o Senado nem sequer possui – para órgãos do Poder Executivo (CONFAZ e CAMEX) editarem as regras necessárias à definição do campo de incidência da nova alíquota de ICMS, contrariando o princípio da reserva legal em matéria tributária e o postulado da separação de Poderes

²⁷ (STF - ADI: 4858 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 14/11/2012, Data de Publicação: DJe-226 DIVULG 16/11/2012 PUBLIC 19/11/2012

Por tanto, ao prever exceções que os Estados poderiam se utilizar para atrair empresas (indústrias de transformação de produtos com conteúdo superior a 60% e, importadoras de produtos sem similar nacional), agravaria a acumulação de créditos pelo contribuinte que importa mercadorias para revender em mais de um Estado, pois, de fato, este suportará o ICMS-importação da unidade onde estabelecido e, nas vendas interestaduais, terá débito apenas de 4%.²⁸

2.2 O IMPACTO NO ORÇAMENTO NACIONAL

Segundo Monteiro Neto (2014, p. 146) A denominada “guerra fiscal é um fenômeno complexo de causas multifatoriais, entre as quais é decisiva a fragilização da capacidade de coordenação e de intervenção do Estado”.

Entretanto a Guerra fiscal provoca um grande impacto no orçamento nacional, ao ponto que os Estados com finalidade de atrair novas empresas para seu território, geram cada vez mais isenções e benefícios de ICMS e assim provocando um efeito cascata na diminuição da arrecadação Estadual em todo País e afetando diretamente federalismo cooperado, além de prejudicar cada vez mais os Estados menos desenvolvidos, pois os mesmos não tem condições de oferecer as mesmas isenções e benefícios que um Estado desenvolvido que além de contar com um caixa mais forte, ainda contam com uma maior infraestrutura para oferecer as empresas, que são por sua vez agentes essenciais a geração de emprego e renda que são verdadeiros instrumentos de desenvolvimento econômico e social em qualquer economia.

A guerra fiscal permite que os estados, para atender as exigências feitas pelas empresas em sua maioria internacionais, deixem de arrecadar parte de suas receitas concedendo benefícios que são geralmente alocados no setor de infraestrutura, se tornando assim reféns dessas empresas e o retorno para esse tipo de concessão é incerto e difuso, pois existe a possibilidade real dessas empresas migrarem para outros Estados em razão de galgar ainda melhores benefícios e

²⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos. Revista Consultor Jurídico, 24 de julho de 2013, 08:00h. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-24/consultortributario-resolucao-13-cortina-fumaca-guerra-portos>>. No mesmo sentido: MACIEL, Everardo. Nada é tão ruim que não possa ficar pior. Jornal Estado de São Paulo, 02/05/2013, 02h05.

melhores infraestruturas de Estados mais desenvolvidos, além de prejudicar a arrecadação dos próprios Estados, prejudica as empresas nacionais de menor porte, pois ao passo que as empresas internacionais possuem maior poder de barganha em razão de seu tamanho as empresas nacionais por sua vez, por não ter a mesma oferta de investimento de empregos, fica à mercê da conhecida alta carga tributária nacional, perdendo assim cada vez mais sua competitividade em face as empresas multinacionais.

Em razão desses fatores acaba por alterar os princípios federativos de colaboração como afirma Eli Diniz:

“[...] nessa guerra, ganham os estados mais desenvolvidos, com melhores condições locacionais e maior cacife financeiro e político. Isto, seguramente, agravará as desigualdades regionais (DINIZ, 2000, p. 343)[...]”

O setor Industrial foi um dos mais disputados nas contendas fiscais entre estados, e o setor automotivo ganhou visibilidade, pois os benefícios estaduais concedidos foram muitos, Segundo Glauco Arbix, os incentivos oferecidos pelo estado às empresas montadoras são em sua maioria:

- 1.1 Doação de terrenos para instalação da planta ou de grande parte dela, Fornecimento da infraestrutura necessária para a apresentação da área, infraestrutura viária e logística e em vários casos abrange, ligações ferroviárias e desenvolvimento de terminais portuários.
- 1.2 Isenção de impostos estaduais e locais por períodos não inferiores a dez anos. O mesmo vale para taxas locais. Em vários casos, o acordo inclui a isenção de impostos na importação de peças e veículos.
- 1.3 Concessão de empréstimos pelo Estado (por meio de órgãos ou bancos estatais) a taxas muito inferiores às do mercado.
- 1.4 Uma série de cauções e garantias estatais, financeiras e legais.
- 1.5 Uma série de benefícios adicionais, que variam de acordo para acordo, envolvendo desde fornecimento de transporte público aos trabalhadores e creches para seus filhos e diversas medidas ambientais (ARBIX, 2002) [...]

Em muitos casos, mesmo sem ter condições, os Estados promovem os referidos incentivos por temer a perda de investimento, e isso segundo Ricardo Varsano, ocasiona um grande déficit fiscal no Brasil e causa um verdadeiro desequilíbrio fiscal nas contas públicas estaduais:

[...]em diversos estados, a arrecadação é quase que insuficiente para cobrir exclusivamente os gastos com pessoal. Mesmo entre estes, há os que insistem em participar de verdadeiros leilões promovidos pelas empresas que já decidiram instalar novos estabelecimentos no país (VARSANO, 1997)[...]

Recentemente o Estado do Rio de Janeiro tem dado exemplo claro de crise fiscal, crise essa oriunda na queda de arrecadação do Estado, que a muito tempo vem executando diversas formas de isenções e benefícios fiscais.

A Justiça do Rio proibiu em 26/10/2016 o governo do estado de conceder, ampliar ou renovar benefícios fiscais ou financeiros até a apresentação, em 60 dias, de um estudo do impacto orçamentário financeiro de todos os incentivos fiscais. A decisão, em caráter liminar, foi concedida pelo juiz Marcelo Martins Evaristo da Silva, da 3ª Vara da Fazenda Pública do Rio, que acolheu pedido do Ministério Público estadual em ação civil pública movida contra o estado do Rio.

Um relatório do Tribunal de Contas do Estado revelou que o Rio de Janeiro deixou de arrecadar R\$ 138 bilhões de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) entre os anos de 2008 e 2013. De acordo com o tribunal, a não arrecadação desse valor contribuiu para a crise financeira que o estado vive hoje. O projeto de lei orçamentária enviado pelo governo do Rio à Assembleia Legislativa do estado (Alerj) prevê mais isenções para os próximos três anos, em um total de R\$ 33 bilhões.²⁹

O Rio de Janeiro é apenas um exemplo claro de que um Estado pode sim entrar em colapso financeiro, é importante destacar que a maioria dos estados brasileiros estão com suas contas no negativo e enfrentam sérios problemas de crise fiscal que até o momento não se vislumbra solução.³⁰

A falta de equidade nas transferências da União demonstra uma necessidade de reavaliar as formas em que o Pacto Federativo se desenvolve em nosso sistema de governo.

De acordo com Fernando Rezende (Desafios do Federalismo Fiscal, 2006, p. 23)

[...] A revisão do federalismo fiscal brasileiro é fundamental para recompor o equilíbrio federativo, estabelecer mecanismos eficazes para a cooperação intergovernamental na promoção e implementação de políticas nacionais de desenvolvimento e instituir novas regras voltadas para a redução das desigualdades regionais[...]

Independentemente dos problemas estruturais, pode-se destacar que a crise foi provocada pela diminuição na arrecadação dos entes federativos, diminuição esta

²⁹ <http://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2016-10/justica-proibe-governo-do-rio-de-conceder-novos-incentivos-fiscais>

³⁰ <http://especiais.g1.globo.com/economia/2016/raio-x-da-crise-nos-estados/>

que em boa parte tem conexão direta com as isenções e benefícios auferidos no âmbito da guerra fiscal.

2.3 ADEQUAÇÃO DO CONFAZ AS MATRIZES DA DEMOCRACIA.

O CONFAZ foi criado no âmbito da Lei Complementar nº 24/1975 para coordenar o exercício da competência tributária dos Estados membros, em 1994 foi decidido em razão do exame da ADI 902³¹ que o art. 34 do ADCT havia mantido a validade do órgão.

Contudo em 2009 o Distrito Federal ajuizou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental em face de dispositivos da LC.24/75, relacionados a unanimidade das decisões do CONFAZ, alegando que essa exigência violaria o Princípio Democrático e o Pacto Federativo, as razões para esse ajuizamento partem da premissa que as regras do CONFAZ não podem ser aplicadas ao ICMS, por que o referido órgão foi criado para regular o antigo ICM da Constituição de 1967. Segundo argumentos contidos na inicial da ADPF, a democracia Brasileira proíbe o uso de mecanismos de discriminação que obstem a busca por uma sociedade plural e igualitária, na medida que se exige a unanimidade dos membros presentes para aprovação dos incentivos e benefícios fiscais, assim desprezando a força da maioria, ou seja, a força de apenas um representante é tamanha de modo que posso afastar a vontade da maioria, ou seja pode chegar ao ponto de se falar em ditadura da minoria. O ministério público se posicionou pela adequação do CONFAZ à Constituição Federal, ainda preconizou que “o CONFAZ preconiza pela aprovação de benefícios apenas quando houver interesse da nação, sem considerar os interesses meramente regionais”, importante observar que as políticas públicas de desenvolvimento não deveriam ser debatidas nessa esfera, pois é função exclusiva das Câmaras Legislativas e do Senado Federal, Fernando Facury Scaff afirma que pela regra da unanimidade “o CONFAZ se torna o dono do ICMS e não cada Estado individualmente considerado”³² afirma também que essas regras foram

³¹ STF.ADI 902 MC, Relator: Min MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/1994, DJ22-04-1994 PP-08941 EMENT VOL-01741-01 PP-00199.

³² SCAFF, Fernando Facury. A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70. Disponível em: www.conjur.com.br.

criadas, “durante o autoritarismo, a regra da unanimidade possuía uma lógica interna ao sistema; durante o período democrático esta norma não pode prosperar, pois não se encontra amparo em nenhuma norma constitucional”³³.

A participação apenas de representantes escolhidos pelos Governadores, ou seja, poder executivo na deliberação de isenções, benefícios e incentivos não leva em consideração a vontade dos destinatários da norma, nem sequer de forma indireta, pois não há lugar para o poder legislativo nas decisões do respectivo órgão em debate. Ou seja, nos moldes da Constituição de 1988, seria coerente que o CONFAZ fosse composto, mesmo que de forma indireta, por entes da sociedade civil organizada e por membros do poder legislativo que representam oficialmente a vontade do povo, preceito fundamental esse exposto em nossa Constituição em seu Artigo 1º. Parágrafo único “ Todo poder emana do povo, que exerce por meio de representantes eleitos ou indiretamente, nos termos desta constituição”, e de se notar uma certa incongruência a falta de representatividade do povo nesse órgão tão importante que lida com assuntos diretamente relacionados ao maior instrumento de arrecadação dos Estados que por sua vez interfere com alta relevância nas contas públicas Estaduais e afeta por final o Contribuinte que é aquele que paga o ICMS e fica à mercê do retorno devido pelo Estado.

Portanto se chega à conclusão que o CONFAZ é um órgão que carece representatividade e por isso tem em sua formatação uma constitucionalidade questionável.

³³ SCAFF, Fernando Facury. A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70. Disponível em: www.conjur.com.br

3 SOLUÇÕES PARA GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS

A muito tempo vem o poder legislativo debatendo sobre o tema, e dentre inúmeras propostas de projetos de lei para acabar com a guerra fiscal se destaca a PL130. De autoria da Senadora Lucia Vania, foi aprovado em 2015 pelo senado federal a PL 130, que tem por objetivo finalizar a guerra fiscal através da convalidação dos atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao ICMS, o eminente projeto tem por objetivo decretar,

Art. 1º Ficam convalidados os atos normativos de concessão de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), editados até 1º de maio de 2014, sem observância do disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Art. 2º Ficam remitidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações alcançadas por benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS, concedidos por legislação estadual ou distrital editada até a data de publicação desta Lei Complementar sem observância do disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal. (Vania, 2014, p. 1)

Este projeto se justifica pelo fato de hoje a lei complementar nº24, exigir prévia aprovação de convenio, por unanimidade, pelo CONFAZ, assegura a autora que a exigência desta unanimidade é polemica e gera inúmeras discussões políticas, econômicas e doutrinárias, além disso, destaca que esta regra foi inúmeras vezes desrespeitada pelos Estados membros e que o STF tem se posicionado no sentido de declarar inconstitucional os eminentes incentivos concedidos à revelia do CONFAZ, e ainda destaca que,

[...]Essa situação vem gerando grande insegurança jurídica não apenas para os entes federados, mas, principalmente, para os contribuintes beneficiados pelos incentivos do ICMS, que se veem na iminência de serem cobrados pelos créditos tributários resultantes da invalidação, pelo STF, das normas de concessão das benesses fiscais [...] (Vania, 2014, p. 2)

Hoje o projeto se encontra em tramitação na Câmara Federal e possui nomenclatura de PLP 54/2015, e foram apensados neste projetos alguns outros projetos que versam sobre o mesmo tema, com formas diferentes de combate a guerra fiscal.

Neste mesmo entendimento, veio a ser firmado o Convenio nº70 no dia 30 de julho de 2014, que dispõe sobre a remissão e anistia de créditos tributários referentes aos benefícios fiscais e financeiros vinculados ao ICMS, este convênio foi firmado por 21 das 27 unidades federadas, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, concordaram em observar os critérios e termos para concessão e restituição dos benefícios , mediante a aprovação do CONFAZ.

O Convênio 70/2014 perdoa os créditos tributários de ICMS desconstituídos judicialmente, em sua cláusula sétima, in verbis:

[...]Cláusula sétima A remissão e a anistia previstas neste convênio aplicam-se também aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. (70/2014, 2014)[...]

O Convênio ICMS 70, acorda que os Estados signatários deverão observar os termos especificados no anexo do Convênio, que indica critérios para a remissão e anistia de débitos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, inerentes a guerra fiscal,

[...]Cláusula primeira Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações, decorrentes de parcela alcançada por benefícios e incentivos, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, concedidos por legislações tributárias estaduais e distrital editadas até a data de publicação deste convênio, sem aprovação do CONFAZ.

Cláusula segunda: As unidades federadas, até 90 (noventa) dias da data de produção de efeitos deste convênio, deverão:

I - publicar, nos seus respectivos Diários Oficiais, relação contendo a identificação de todos os atos normativos relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, abrangidos pela cláusula primeira;

II - efetuar o registro e o depósito, junto à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, mencionados no inciso I.

Parágrafo único. O disposto na cláusula primeira não se aplica aos atos relativos aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS não publicados, não depositados e não registrados nos termos e prazos de que trata esta cláusula, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos. (70/2014, 2014)[...]

No entanto, infelizmente não foram todos os Estados signatários deste Convênio, pois apenas 21 dos 27 Estados firmaram este dever perante o CONFAZ, sendo assim ainda persiste a dificuldade em se ter unanimidade e colaboração dos Estados para acabar por inteiro com a guerra fiscal.

A muito tempo vem se discutindo soluções para a guerra fiscal, muitos conflitos, tem ocorrido no âmbito legislativo e no âmbito judicial. O Supremo Tribunal Federal vem se posicionando a favor da manutenção da observância das regras elencadas na Lei Complementar nº 24/1975, veja-se por exemplo na ementa a seguir:

Ementa: constitucional. Tributário. Imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços. ICMS. Benefícios fiscais. Necessidade de amparo em convênio interestadual. Art. 155, xii, g da constituição. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte a concessão de benefícios fiscais do ICMS, depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiro fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão 24 de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (ADI 3794, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL02556-01 PP-00014).

Segundo Gilmar Mendes, o entendimento jurisprudencial do STF é que no caso de descumprimento da Lei Complementar 24/75, implicam na inconstitucionalidade, sendo que os benefícios não poderão ser concedidos sem que os demais Estados e o Distrito Federal não estejam cientes, (MENDES, 2015).

E nesse sentido o entendimento jurisprudencial do STF impõe que:

Decisão: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, assim ementado: AÇÃO CIVIL PÚBLICA - PRELIMINARES - IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO - LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM - FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL - INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - OFENSA À LEI COMPLEMENTAR 24/75 - PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O Colendo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 576.155/DF, submetido ao procedimento previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil, decidiu, por maioria, que o Ministério Público tem legitimidade para ajuizamento de Ações Cíveis Públicas que busquem a declaração de nulidade dos Termos de Acordo em Regime Especial - TARE. [...] IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS BENEFÍCIO FISCAL TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL GUERRA FISCAL INCONSTITUCIONALIDADE PRECEDENTES. É inconstitucional a concessão unilateral de benefícios fiscais, ausente convênio interestadual prévio, por ofensa ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Carta da República. [...] (STF - ARE: 1017205 DF - DISTRITO FEDERAL 0096231-47.2005.8.07.0001, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 24/02/2017, Data de Publicação: DJe-042 07/03/2017) (Grifamos)

E com base nesse entendimento jurisprudencial se deu a proposta de sumula vinculante nº 69 que será objeto de estudo do próximo capítulo, psv essa que vem com intuito de uniformizar o entendimento da suprema corte.

3.1 A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

A proposta de Sumula Vinculante 69, visa tratar como inconstitucional todos os benefícios concedidos sem a prévia aprovação do CONFAZ, tendo o seguinte enunciado:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (Proposta de Sumula Vinculante nº 69, 2012)

A eminente proposta tem como fundamento os precedentes: ADIs 2.645, 2.906, 3.794, 1.247, 2.548, 1.308, 3.312 e 1.179. No entanto se defende o sobrestamento da proposta, para aguardar o julgamento da ADPF 198, que discute

o quórum para aprovação de convênios que tratam da concessão de benefícios fiscais, das ADIs 4.152, 2.549, 3.794 e 3.413, que abordam temas variados inerentes a guerra fiscal³⁴

Nos autos da ADPF 198, a Procuradoria Geral da República manifestou-se pela improcedência do pedido

[...] ao argumento de que a exigência de decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do CONFAZ não viola o princípio democrático, pois tem o objetivo legítimo de assegurar o pacto federativo, mediante a inibição da “guerra fiscal” entre os Estados.

De modo que, ainda que o Supremo assente, no caso de julgar procedente o pedido da ADPF, que a exigência de quórum unânime é violadora de preceito fundamental, os efeitos projetados da presente proposta de súmula vinculante não serão alterados[...]. (Procurador Geral da República, 2014, p. 10)

Também se defende o sobrestamento por aguardar a votação de projetos de Lei que se encontram em tramitação no Congresso Nacional, diante desse argumento a Procuradoria Geral da República se manifestou da seguinte forma:

[...] Como se vê, o texto sugerido não faz alusão à forma e ao quórum, mas apenas à “aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ”, logo, a discussão quanto a tais aspectos da aprovação dos convênios não pode ser vista como condição preliminar e prejudicial ao julgamento da proposta [...]. (Procurador Geral da República, 2014, p. 11)

O Edital para ciência e manifestação de eventuais interessados foi publicado no DJe 79, de 23/04/2012, e, se encerrou o prazo em 21/05/2012, e com isso foram apresentadas diversas manifestações sobre o tema.

Foi sugerido várias propostas de alteração da redação da sumula, dentre elas:

Qualquer isenção, incentivo ou favor fiscal ou financeiro fiscal, concedido com base no ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus, redução de alíquota inferior à prevista em Resolução do Senado Federal para operações interestaduais, redução de base de cálculo, crédito presumido, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS, ao contribuinte, a responsável ou a terceiro, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Esta súmula se aplica aos benefícios concedidos a partir de sua edição. (FIESP)

³⁴ (STF - ADPF: 198 DF, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 16/11/2009, Data de Publicação: DJe-221 DIVULG 24/11/2009 PUBLIC 25/11/2009)

Assim a FIESP com sua sugestão, procura dar um poder mais amplo a súmula, abrangendo os incentivos financeiros e já prevendo outras formas de incentivos.

O Estado do Amazonas sugeriu outra forma de edição, observando a Lei Complementar n. 24, de 1975, em seu Artigo 15, que versa sobre a zona franca de Manaus, *in verbis*:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, ressalvado o disposto no art. 15 da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, é inconstitucional. (Amazonas)

Na busca de evitar a inclusão do diferimento no âmbito de incidência da súmula, o Sindicato Nacional da Indústria de Mineração do Ferro e Metais Básicos – SINFERBASE, sugeriu, *in verbis*:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. O diferimento não se caracteriza como benefício fiscal. (SINFERBASE).

No intuito de preservar os benefícios de natureza financeira e preservar os benefícios outorgados até o advento da súmula, o escritório, Mattos Filho, Marrey Jr, e Quiroga Advogados, sugeriu a seguinte redação, *in verbis*:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional, ressalvados os benefícios de natureza financeira, preservados integralmente os benefícios outorgados até o advento da presente Súmula. (Mattos Filho)

Quanto a aprovação da súmula, vale destacar que o STF em vem se posicionando em vários julgados, a declarar a inconstitucionalidade da concessão desses referidos benefícios praticados à revelia do CONFAZ, e o mesmo vem sendo feito com o parecer favorável da PGR, dentre eles podemos destacar as ADIs 1.247, 3.794, 2.906, 3.936-MC, 3.809, 2.548, 3.410, 3.312, 1.308 e 1.179, segundo o STF é pacífica a jurisprudência do eminente Tribunal em se posicionar a favor da inconstitucionalidade das normas que concedam ou autorizem a concessão de

benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º e 155§2º, inciso CII alínea g da Constituição³⁵.

Da mesma linha, se posicionou o STF na ADI 3794, em declarar que a concessão desses benefícios dependem de prévia aprovação em convênio interestadual³⁶, assim no mesmo sentido se julgou a ADI 2906³⁷, no mesmo sentido na ADI 3809³⁸, declarou que os incentivos praticados pelo Estado do Espírito Santo, efetivamente viola o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, Constituição do Brasil, ao conceder isenções fiscais às empresas que contratarem apenados e egressos no Estado do Espírito Santo, pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Na ADI1380 RS, também foi entendido pela Suprema Corte que as referidas concessões de benefícios sem a observação da Lei Complementar nº 24/75 são inconstitucionais.³⁹

Ao enfrentar o tema, deve se observar os preceitos constitucionais inerentes a Federação e ao Estado Democrático de Direito, sobre esse assunto Ives Gandra Martins Leciona que:

[...]o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante aos estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer quórum mínimo. Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo Confaz não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema[...]. (Martins, 2013, p. 23)

Ao analisar o caso concreto, nota-se uma grande insegurança jurídica em volta da referida psv, pois a sua aprovação poderia causar efeitos *ex tunc*, ao

³⁵ (ADI 1247, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001)

(STF - ADI: 1247 PA, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 01/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01)

³⁶(ADI 3794, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL-02556-01 PP-00014)

³⁷ (STF - ADI: 2906 RJ, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 01/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-0

³⁸ (STF - ADI: 3809 ES, Relator: Min. EROS GRAU, Data de Julgamento: 14/06/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-101 DIVULG 13-09-2007 PUBLIC 14-09-2007 DJ 14-09-2007)

³⁹ (STF - ADI: 1308 RS, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 12/05/2004, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 04-06-2004)

declarar a inconstitucionalidade dos referidos benefícios concedido a margem da aprovação do CONFAZ, é importante ressaltar que a Autoridade Tributária Administrativa é regida pelo princípio da legalidade estrita⁴⁰, portanto seria inadmissível impor ao contribuinte analisar ou não a validade de uma norma jurídica tributária, ou seja, se um Estado concede um determinado benefício, gera uma certeza que o mesmo se encontra em conformidade com a lei, além do mais, pode o fisco lançar tributo desrespeitando lei que concede isenção? Não resta dúvida que não pode o fisco descumprir a lei.

Portanto se chega a conclusão clara que a concepção dos atos nulos na declaração de inconstitucionalidade em ADI, ou até mesmo na PSV, transfere ao contribuinte o dever da análise da constitucionalidade do benefício, no entanto não lhe é dado pelo ordenamento jurídico o poder e legitimação para declarar essa inconstitucionalidade e de acordo com ela se conduzir. Em uma eventual declaração de inconstitucionalidade recairia sobre o contribuinte todos os malefícios da transgressão constitucional do Estado, essa pratica deixa o contribuinte totalmente a mercê da sorte, gerando uma maior insegurança jurídica que por sua vez desencadeia uma retração em investimentos por parte de empresas contribuintes.

Recentemente, aprovada pelo poder legislativo e sancionado pela presidência a Lei complementar nº 160/2017, veio flexibilizando as regras para aprovação dos convênios de ICMS, a referida lei é uma tentativa do poder legislativo em acabar com a guerra fiscal, totalmente contra o entendimento jurisprudencial analisado acima, será objeto de estudo do próximo capítulo.

3.2 LEI COMPLEMENTAR 160/2017

No dia 08 de Agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017⁴¹, editada com finalidade de minimizar os efeitos negativos da guerra fiscal, se atentando a segurança jurídica e atendendo a expectativas dos contribuintes, desse modo permitiu a convalidação de incentivos fiscais concedidos no passado

⁴⁰ Art.37 CF: A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:[...]

⁴¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm

sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e a remissão dos créditos tributários decorrentes, também inovou ao apresentar regras para inibir a prática, com sanções financeiras decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicadas aos Estados que conceder ou manter incentivos fiscais em desacordo com a LC nº 24/75⁴² aqui já estudada.

Importante observar que a LC nº 160/2017 seguiu a ideia inicialmente a lançada pelo Convenio ICMS nº 70/2014⁴³, introduzindo algumas inovações, dentre elas podemos destacar, a adoção de diferente quórum deliberativo para convalidação e reinstituição dos benefícios no âmbito do CONFAZ. Com efeito a lei afirma a possibilidade de autorização da remissão dos créditos tributários, mas esta somente será efetivada a partir da aprovação e ratificação de convênio pelos Estados, devendo a referida aprovação ocorrer em até 180 dias, contados da data da publicação da referida lei complementar, sob pena de perderem eficácia os demais dispositivos da lei, seu artigo 2º prevê um quórum reduzido, de dois terços dos Estados, para aprovação do mencionado Convênio no CONFAZ, e cumulativamente, a aprovação de um terço das unidades federadas, integrantes das cinco regiões do País.

Segundo Marcus Abraham:

[...]Apenas para citar o caso da União, recentemente foi amplamente divulgado o montante estimado da desoneração fiscal federal (“gastos tributários”), girando em torno de 285 bilhões de reais para o corrente ano de 2017. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, são justificadas pelos governos por supostamente servir a diversos fins: simplificar e/ou diminuir os custos da administração; promover a equidade; corrigir desvios; compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis; promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia.[...] (Abraham, 2017, p. 4)

No âmbito estadual a questão ainda é mais grave, pois são renúncias fiscais concedidas por Estados Membros em situação financeira muito mais precária que a União.

⁴² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm

⁴³ CONVÊNIO ICMS 70, DE 29 DE JULHO DE 2014, publicado no DOU de 30.07.14, pelo Despacho 14.

No Brasil, onde a desigualdade regional é evidente, esse mecanismo potencializa ainda mais o desequilíbrio fiscal na federação, uma vez que os entes mais desenvolvidos são aqueles mais capazes de oferecer tais incentivos e suportar por mais tempo os efeitos das renúncias fiscais, e essa prática vai cada vez mais inviabilizando os entes menos desenvolvidos.

Importante salientar que a LC 160/2017 dispõe de medidas que vão de encontro ao estabelecido na LC nº 24/1975, pois nos termos da Constituição Federal art. 155 §2º, alínea “g” é a Lei Complementar nº 24/1975 que dispõe sobre os convênios para a concessão e revogação de isenções do ICMS celebrados e ratificados pelos Estados no âmbito do CONFAZ.

Como estudado aqui anteriormente, mesmo assim, muitos Estados membros concederam unilateralmente os referidos incentivos fiscais, e muitos deles julgados inconstitucionais, revelando assim uma ampla insegurança jurídica, uma das faces mais negativas e nocivas da guerra fiscal, como por exemplo a recente concessão de liminar na ADI 5.467, de relatoria do Ministro Luiz Fux, que veio a suspender a eficácia de normas do Estado do Maranhão que concedeu crédito presumido do ICMS para empresas participantes de programa de incentivo ao desenvolvimento econômico, e assim afirmou que: “ a instituição unilateral de benefício fiscal estimula a guerra fiscal e representa risco ao equilíbrio do pacto federativo”

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.467 MARANHÃO RELATOR : MIN. LUIZ FUX REQTE.(S) :SOLIDARIEDADE ADV.(A/S) :TIAGO CEDRAZ LEITE OLIVEIRA (OAB 23167DF) E OUTRO(A/S) INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO MARANHÃO ADV.(A/S) :SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS INTDO.(A/S) :ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO MARANHÃO ADV.(A/S) :SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS DECISÃO: Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Partido Solidariedade (SD), em face da expressão “crédito presumido sobre o valor do ICMS mensal apurado, nos casos de implantação, ampliação, modernização, realocação e reativação” do caput do art. 2º, assim como do respectivo § 1º, da Lei Estadual 10.259, de 16.06.2016, do Estado do Maranhão. A inicial postula, em síntese, a procedência da ação direta para que se declare a inconstitucionalidade da legislação estadual impugnada por ofensa ao art. 155, § 2º, Inciso XII, alínea “g”, da CRFB/1988. Diante do considerável lapso de tempo desde a edição do ato normativo ora impugnado, assim como sua indiscutível plausibilidade normativa – a denotar a relevância da matéria constitucional suscitada e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica –, entendo deva ser aplicado o preceito veiculado pelo artigo 12 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, a fim de que a decisão venha a ser tomada em caráter definitivo. Notifiquem-se as autoridades requeridas, para que prestem informações, no prazo máximo de 10 (dez) dias. Imediatamente, após este prazo, dê-se vista ao Advogado-Geral da União

(AGU) e ao Procurador Geral da República (PGR), sucessivamente, no prazo de 5 (cinco) dias, para que cada qual se manifeste na forma da legislação vigente (Lei 9.868/1999, art. 12). Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10525160. ADI 5467 MC / MA À Secretaria Judiciária para as devidas providências. Publique-se. Brasília, 16 de março de 2016. Ministro LUIZ FUX Relator Documento assinado digitalmente[...] (ADI 5.467)

A Lei Complementar 160/2017, traz em seu bojo que a unanimidade de votos não é mais exigida,

[...]Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (LC 160/2017)[...]

A lei complementar nº 160/2017 em seu artigo 5º afasta aplicação das sanções previstas no artigo 8º da LC nº 24/75, entre elas a pretensão de “ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria”, ou seja perdoado os incentivos do passado, a glosa de créditos estará afastada, “§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.”

A lei complementar nº 24/75, ao instituir sanção de nulidade de créditos aos Estados que aplicam tal sanção e desconsideram os créditos de seus próprios contribuintes incorrem em violações constitucionais claras, como por exemplo do princípio da não cumulatividade, da competência tributária e outros, além do mais, tal medida acaba por punir um terceiro que em nada interferiu ou participou na relação entre Estado e seu beneficiário.

E nessa linha se tem precedentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que veda a prática de glosa de créditos⁴⁴

Posicionamento definitivo ainda será dado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 628.075/RS, com repercussão geral reconhecida.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi,

[...] Só decisões unânimes poderiam garantir um resultado que satisfizesse a todos, preservando suas preferências iniciais. Qualquer outra regra deixaria o agente racional em uma situação de incerteza sobre seu futuro, já que é impossível saber, de antemão, se ele estará entre a maioria ou minoria. Logo, qualquer distanciamento dessa regra precisaria ser justificado.[...] (DERZI, 2017, p. 88)

Também afirma que as desonerações fiscais tendem a favorecer aos mais privilegiados, ampliando a já elevada regressividade do sistema e contribuindo para o fenômeno da redistribuição para cima. (DERZI, 2017)

Considera também que o ICMS, é imposto de mercado, vocacionado a ser o mais neutro possível e possui fraca aptidão para extra fiscalidade, além disso elenca que o CONFAZ é constituído por membros não eleitos dos executivos estaduais e por isso e mais que recomendável tornar dificultosas as renúncias fiscais, que por seu impacto financeiro recebe o nome de gastos ou despesas tributárias⁴⁵

Ao concluir o raciocínio Misabel Derzi afirma que o melhor para garantir a igualdade entre os estados membros é:

[...]A unanimidade é a regra mais adequada ao contexto de uma instituição como o CONFAZ, que opera segundo a lógica da democracia baseada em interesses, embora esteja inserida em um sistema federal que deve ser cooperativo.[...] Se os estados-membros agem estrategicamente, visando à consecução de interesses próprios, mas deveriam colaborar uns com os outros (federalismo de cooperação), a única maneira de garantir uma convivência harmoniosa, sem que as decisões tributárias de alguns prejudiquem os demais, é manter a regra da unanimidade para as exonerações do ICMS.[...] (DERZI, 2017, p. 89)

É importante também analisarmos o que diz a constituição federal sobre a quem compete promover o desenvolvimento regional

[...] Art. 21. Compete a União

⁴⁴ (STF - AC: 2611 MG, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 07/05/2010, Data de Publicação: DJe-085 DIVULG 12/05/2010 PUBLIC 13/05/2010)

⁴⁵ (DERZI, 2017, p. 89)

IX- Elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social; [...]
 [...] Art.43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. [...]
 [...] Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida está para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: Planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento. [...]
 [...] Art.165 Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
 §7º Os orçamentos previstos no § 5º =, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. [...]

Importante ressaltar que a Constituição excepcionou o princípio da uniformidade tributária para admitir que a União Federal e somente ela concedesse “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”⁴⁶

E com isso nota-se que a Lei Complementar 160/2017, veio contradizendo alguns artigos importantes da Constituição ao flexibilizar as regras de concessão dos benefícios e incentivos ora estudados, e de certa forma terceirizando a competência da promoção do desenvolvimento nacional aos Estados.

Por outro lado, não se pode negar que a nova lei traz um certo alento para o contribuinte de ICMS, sempre receoso da precariedade dos benefícios estaduais, em razão das reiteradas decisões do STF pela inconstitucionalidade dos incentivos concedidos unilateralmente e não avalizados pelo CONFAZ, mas mesmo com esse avanço ainda é prematuro para afirmar que a questão da guerra fiscal está totalmente encerrada, pois permanecem os desafios políticos e de desenvolvimento regional.

A conclusão que se chega é que a efetividade da referida lei complementar 160 /2017 está comprometida tanto pelo avanço da matéria no âmbito judicial, quanto pela possibilidade de aprovação da PSV 69 no STF, e pode ser objeto de ADIs no futuro próximo, pois a sua constitucionalidade é questionável, e com isso a insegurança jurídica sobre o tema pode aumentar, comprometendo ainda mais o desenvolvimento nacional que carece de segurança jurídica em nosso País.

⁴⁶ Art. 151, inc. I CF/1988

4 CONCLUSÃO

O Presente estudo procurou contribuir para o debate a respeito da guerra fiscal e do papel da União e Estados em face a esse tema, mais especificadamente as consequências da guerra fiscal e algumas das soluções adotadas tanto pelo poder Judiciário quanto pelo poder legislativo.

No decorrer do trabalho notou-se que a guerra fiscal é altamente nociva para Estados subdesenvolvidos, e em caráter nacional gera uma ampla desoneração de impostos, provocando uma perda na arrecadação dos Estados membros, ou seja, ela promove um desenvolvimento momentâneo para alguns Estados em detrimento de outros menos desenvolvidos, e a longo prazo gera um sucateamento da infraestrutura nacional em razão da falta de caixa dos estados para realizar os investimentos necessários para promover o verdadeiro desenvolvimento.

Também foi observado que o CONFAZ possui uma formatação defeituosa e de Constitucionalidade questionável, pois o mesmo não possui representação da sociedade de forma direta ou se quer indireta, conceitos esses que vão totalmente contra aos princípios constitucionais vigentes em nossa carta Magna, a função do CONFAZ ora estudada possui alta relevância para o equilíbrio dos interesses Federativos em nosso País, no entanto essas funções deveriam ser exercidas única e exclusivamente pelo Senado Federal que tem a competência originária de defender os interesses dos Estados e manter a cooperação entre os mesmos para fortalecer o Federalismo de Cooperação que é o tipo de federalismo pelo menos em tese adotado no Brasil.

Chegando a guerra no âmbito judicial, optou o STF por uniformizar seu entendimento mantendo os referidos benefícios e incentivos à margem da constitucionalidade, declarando por diversas vezes inconstitucionais os benefícios concedidos sem a devida homologação do CONFAZ. O Poder Legislativo juntamente com Executivo, por último optou por flexibilizar as regras de aprovação de convênios no âmbito do CONFAZ, se posicionando assim completamente ao contrário do entendimento jurisprudencial.

Não foi encontrado na referida Lei Complementar 160/2017 mecanismos de combate à desigualdade regional ou medidas tributárias para promover o desenvolvimento regional, setorial ou algo similar, portanto fica evidente que a busca

por meios de promover esse desenvolvimento continuará a cargo dos Estados, e por isso o que resta é aguardar a eficácia da referida Lei Complementar para saber se terá fim ou não a Guerra Fiscal entre Estados, o mais provável é que a referida lei seja objeto de ADI em um futuro próximo e com isso a insegurança jurídica que já existe a muito tempo sobre o tema se agravará ainda mais, fazendo mais uma vez o contribuinte de refém da omissão do Estado em buscar soluções efetivas para o problema.

BIBLIOGRAFIA

(coord), E. N. (2007). *ICMS Questões Atuais* . São Paulo : Quartier Latim .

70/2014, C. (2014). Fonte: FAZENDA:
https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2014/cv070_14.htm

Abraham, M. (07 de 09 de 2017). Indesejável guerra fiscal e a LC 160/2017. Brasil. Fonte:
<http://genjuridico.com.br/2017/10/03/indesejavel-guerra-fiscal-e-lc-1602017/>

Adolpho Bergamini, A. E. (2011). *O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora .

Amaro, L. (2014). *Direito Tributário Brasileiro* (20ª ed.). Saraiva.

Amazonas, E. d. (s.d.). Redação proposta ressaltando o que dispõe a Lei Complementar 24/75.

ARBIX, G. (2002). Políticas do desperdício e assimetria entre público e privado na indústria automobilística. . *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 48.

Ataliba, G. (1980). *Princípio Federal - Rigidez constitucional e Poder Judiciário*. In *Estudos e Pareceres de Direito Tributário* . São Paulo : RT.

Ataliba, G. (1999). *Hipótese de Incidência Tributária* (5º ed.). São Paulo, SP, Brasil: Malheiros Editores.

Baleeiro, A. (2010). *Direito Tributário Brasileiro* . Rio de Janeiro : Forense .

Carraza, R. A. (2013). *Curso de Direito Constitucional Tributário* (29ª ed.). Brasil: Malheiros Editores.

Carvalho, P. d. (s.d.). *A regra Matriz de Incidência. Hipótese Tributária e Fato Jurídico Tributário*.

- Chaves, V. F. (2009). O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. *Revista da EMERJ*, 12(48), 202/227.
- DERZI, M. A. (2017). Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o CONFAZ. *Revista Jurídica da Presidência*, 73-97.
- Dias, Á., Filho, A. O., Appy, B., Maggi, B., Leal, C. I., Campolina, C., . . . Fontana, H. (2011). *Federação e Guerra Fiscal* (Vol. 3). Brasília: FVG.
- DINIZ, E. (2000). *Globalização, reformas econômicas e elites empresariais*. . Rio de Janeiro: FGV.
- Dulci, O. S. (2002). *Revista de Sociologia e Política nº18*. Curitiba: UFPR.
- FIESP. (s.d.). Proposta de redação apresentada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo-.
- Gilmar Ferreira Mendes, P. G. (2014). *Curso de Direito Constitucional* (9ª ed.). São Paulo: Saraiva.
- https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2014/cv070_14.htm. (s.d.).
- Ichihara, Y. (2012). *Direito Tributário* (18 ed.). São Paulo: atlas.
- Machado, H. d. (1999). *Aspectos fundamentais do ICMS*. . São Paulo: Malheiros Editores .
- Martins, I. G. (2013). Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ. *Revista CEJ, Ano XVII, n 59*, 22-29.
- Mattos Filho, V. F. (s.d.).
- MENDES, G. F. (2015). *Curso de Direito Constitucional* . São Paulo : Saraiva .
- Mendes, M. G. (2012). Proposta de Sumula Vinculante nº 69. STF.

- Mendes, M. J. (10 de 2008). Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das Características Gerais. 53. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal.
- NETO, A. M. (2014). *Federalismo brasileiro capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília : IPEA.
- Procurador Geral da República, R. J. (2014). *Proposta de Sumula vinculante nº 69*. Procuradoria Geral da República.
- Rezende, F., Lima, E. P., Boueri, R., & Piancastelli, M. (2006). *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: FVG.
- REZENDE, F., LIMA, E. P., BOUERI, R., & PIANCASTELLI, M. (2006). *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: FGV.
- Rudolf Minikowski Ziegler, S. C. (2007). Guerra fiscal: a crise federativa e suas soluções legislativas e doutrinárias. *Revista de Direito Público*, 89-12.
- SINFERBASE. (s.d.). Sindicato Nacional da Indústria de Mineração do Ferro e Metais Básicos .
- Temer, M. (2012). *Elementos de Direito Constitucional* . São Paulo: Malheiros Editores .
- Tramontin, O. (2002). *Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal*. Curitiba : Juará.
- Vania, S. L. (2014). PL 130/2014. Brasília .
- VARSAÑO, R. (1997). A guerra fiscal do ICMS: quem ganha quem perde . *Planejamento e Políticas Públicas* , 15.